

A. I. Nº - 210362.0004/11-0
AUTUADO - JOSÉ VANILDO DE SOUZA MOTA
AUTUANTE - HUGMAR GONÇALVES DE CARVALHO
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 27.02.2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0026-01/13

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Provado que parte dos valores lançados era indevido. Refeitos os cálculos, reduzindo-se o valor do imposto devido. Infração parcialmente subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. Mesmo na condição de optante pelo Simples Nacional o autuado está obrigado ao pagamento do imposto devido por antecipação parcial na entrada de mercadorias adquiridas noutros Estados para comercialização. Infração caracterizada. Não acolhida a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/06/2012, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$347.304,64, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de março a agosto, outubro a dezembro de 2009, janeiro a junho, agosto a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$345.553,84, acrescido da multa de 50% no período de março de 2009 a fevereiro de 2010 e de 60% no período de março de 2010 a dezembro de 2011.
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional -, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de outubro e novembro de 2010, abril, setembro e novembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.750,80, acrescido da multa de 60%.

Constam às fls. 662 a 667, defesa apresentada pelo autuado, na qual este argui a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa, em razão de não lhe ter sido entregues provas das notas fiscais, bem como cópias dos referidos documentos fiscais, para a devida conferência.

Às fls. 695/699 consta intimação do autuado, para recebimento de cópias de todas as notas fiscais arroladas na autuação, acostadas às fls. 20 a 660, assim como, para ciência da reabertura do prazo de defesa de trinta dias.

Através de advogada legalmente constituída, o autuado apresentou defesa (fls.701 a 712), consignando que a reabertura de prazo para apresentação de defesa decorreu da Intimação

ocorrida em 27/07/2012, acompanhando várias cópias de notas fiscais, pelas relevantes razões de fato e de direito que passa a expor.

Registra que no prazo legal apresentou impugnação, alegando nulidade por cerceamento de defesa nos termos do art. 18, incisos II e IV do RPAF/BA, legitimado pela própria Constituição Federal, artigo 5º, inciso XXXIV e LV, e que diante disso, a Inspetoria Fiscal lhe intimou, para, querendo, apresentar defesa no prazo de 30 (trinta) dias, ou seja, reabriu novo prazo, apresentando várias cópias de documentos fiscais que embasaram a exigência fiscal a razão pela qual passa a deduzir suas razões na forma seguinte.

Frisa que lhe foram entregues as cópias dos documentos fiscais anexados ao PAF sob os nºs 20/562 e 565/660.

Argui preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa, dizendo que, em que pese à apresentação de inúmeras cópias de notas fiscais, elas não têm o condão de provar que houve a efetiva circulação de mercadorias sujeitas ao referido regime da substituição ou antecipação, nem revelam certeza alguma de que as mercadorias descritas nas notas fiscais teriam sido adquiridas lhe sido entregues. Alega que ainda faltaram cópias de notas fiscais, como adiante serão discriminadas.

Consigna que é certo que as cópias das notas fiscais revelam indícios de que as mercadorias nelas descritas possam lhe ter sido destinadas, contudo, indícios requerem uma exaustiva investigação e a imprescindível demonstração de infração à legislação tributária, porque não se tratam de presunções legais, nem mesmo *homini* ou *fact*, *dai que não podem* resguardar os interesses da Fazenda Estadual, por não concretizar o princípio constitucional do devido processo legal, na forma do item LV do art. 5º da Constituição Federal, repetido no artigo 18 do RPAF/BA.

Afirma que a eventual falta de recolhimento sobre a eventual aquisição das mercadorias descritas na documentação fiscal destacada, não foram comprovadas pela Fiscalização mediante as listagens utilizadas e cujas cópias foram apresentadas em parte.

Sustenta que se os indícios indicarem que houve a circulação das mercadorias cabe ao autuante provar quem teria sido os seus adquirentes, inclusive através de circularização junto aos fornecedores indicados nos documentos fiscais, ou através dos pagamentos efetuados ou outras provas robustas das operações envolvidas.

Aduz que se sabe que as presunções legais autorizam a inversão do ônus da prova ao contribuinte e essas são somente as expressas na legislação tributária, de modo que as hipóteses das supostas infrações não estão incluídas.

Frisa que a tributação baseada nas notas fiscais descritas no lançamento fiscal somente seria possível se a Fiscalização lograsse vinculá-las às transações comerciais das pessoas jurídicas indicadas nos documentos fiscais, demonstrando de alguma maneira que os valores das notas fiscais listadas foram pagos, as mercadorias foram, de fato, adquiridas pelo autuado deixando de incluí-las em seus livros comerciais e fiscais.

Assinala que o simples registro por meio magnético de nota fiscal não legitima a lavratura de Auto de Infração, exige-se que a autoridade fiscalizadora aprofunde a investigação e colha elementos de prova, pois são apenas indícios de omissão de circulação de mercadorias sujeitas à substituição ou antecipação tributária. Invoca lição de Geraldo Ataliba e outros juristas, no sentido de que se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Acrescenta que a titularidade de uma mercadoria chama-se de disponibilidade jurídica, de forma que, a mera e estrita saída física de mercadorias não caracteriza o fato gerador jurígeno do ICMS, sendo necessária a circulação econômica e, principalmente, a jurídica, que se perfaz somente quando ocorre alteração na titularidade da coisa. Diz que o contrário também é verdadeiro, ou seja, a mera circulação física sem mudança de titularidade não é prevista como regra-matriz de incidência do ICMS.

Frisa que no regime de substituição tributária o legislador elegeu a hipótese de incidência do tributo a primeira circulação jurídica, entendendo-se que as circulações posteriores (jurídicas e físicas) estariam no campo da não incidência do tributo.

Assevera que falta no presente caso a prova da circulação para mudar de titular para efeitos jurídicos como também as cópias de documentos juntados não evidenciam ter eles dado curso às mercadorias neles indicados.

Assegura que o trabalho do fiscal não pode se lastrear exclusivamente em considerações das listagens das notas fiscais eletrônicas, pois, se a circulação de mercadorias pode ser provada (validadas ou infirmadas) por circunstâncias outras, essas circunstâncias não podem ser desconsideradas sob pena de o lançamento tributário valer-se de sua própria dúvida. Acrescenta que a certeza e segurança jurídicas estão envolvidas no princípio da reserva legal (CTN: arts. 3º e 142) e não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

Menciona que é por tais razões que o CONSEF reiteradamente asseverou que não prevalece a presunção nestas hipóteses, sendo imprescindível que a Fiscalização prove que contribuinte efetivamente adquiriu as mercadorias constantes nas notas fiscais elencadas e não recolheu o tributo sob o regime de substituição tributária na modalidade de antecipação.

Salienta que a omissão de recebimento dessas mercadorias e não pagamentos do tributo devido estão compreendidos entre as fraudes sujeita a multa exacerbada e a eventual denúncia pela prática de crimes contra a ordem econômica tributária. Diz que sem a investigação exaustiva, a acusação fiscal não se sustenta e por isso é que o cancelamento de inúmeros Autos de Infração já ocorreu. Acrescenta que não restam dúvidas que se trata de penalidade, o que não cabe a inversão do ônus da prova, pois a produção da prova incumbe a quem acusa, impondo-lhe o dever de indicar elementos seguros sobre a suposta falta de recolhimento do tributo se é que as mercadorias foram efetivamente adquiridas pelo acusado, indicando-lhe os elementos que servem de suporte à ocorrência fiscal.

Salienta que o mero aproveitamento dos dados no sistema eletrônico com a simples listagem das notas fiscais, sem aprofundamento sobre os elementos de prova da efetiva ocorrência do fato gerador, não pode prosperar.

Aduz que assim procedendo a Fiscalização está lançando o ICMS sem o devido processo legal que foi relegado, acrescentando-se ainda que várias notas fiscais constantes do malsinado lançamento fiscal não foram apresentadas as devida cópias, com prejuízo evidente para a Autuada/ Impugnante, pelo que reitera todas as razões anteriormente aduzidas na defesa apresentada, mesmo porque não houve prova da aquisição das mercadorias através dos documentos fiscais listados e sem recolhimento do ICMS no regime da substituição ou antecipação tributária.

Reporta-se sobre o mérito da autuação afirmando que o lançamento é improcedente. Primeiro, pela própria descrição da suposta infração - *“Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”* -, já indica a necessidade de diferenciar as notas fiscais e valores a que se refere à substituição tributária e que se refere à antecipação tributária, evidenciando incerteza na reclamação fiscal.

Observa que a aquisição de mercadorias subsumida às disposições da substituição tributária em que o tributo seja substituído em sua totalidade encerra a fase de tributação, somente cabendo multa de 1% (um por cento) pela entrada no estabelecimento autuado sem o devido registro na escrita fiscal, ainda que seja no regime simplificado, nos termos da Lei nº 7.014/96 (art. 42, XI).

Aduz que de acordo com a sistemática estabelecida na legislação do ICMS, somente se não houve a retenção do tributo pelo substituto é que ocorrerá antecipação, sendo a obrigação do

destinatário das mercadorias o recolhimento do tributo na entrada das mercadorias, de modo que essas circunstâncias devem estar evidenciadas nos autos, já que as figuras da substituição e da antecipação tributária não se confundem.

Assevera que ou a operação não está sujeita à substituição tributária ou ainda que esteja sujeita a este regime se o remetente não efetuou a retenção estará sujeita à antecipação, portanto, estes fatos tão diferentes não poderiam se incluídos, indistintamente, na mesma acusação, em face de sua incerteza, além de obstruir o direito de defesa, implicando em nulidade, nos termos do art. 18 do RPAF/BA.

Registra que a exigência de pagamento antecipado parcial pela diferença de alíquota quando as mercadorias são provenientes de outros Estados não incluídas na substituição tributária ou antecipação tributária, na condição de empresa optante do regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições, devidas pelas Microempresa e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, é uma hipótese não incluída na Resolução CGSN nº 61, de 09.07.2009 que introduziu alteração na substituição tributária por essas categorias de contribuintes.

Menciona que o artigo 13 da Lei Complementar do Simples Nacional estabelece que este regime implica em recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, INSS patronal, ICMS e do ISS, ressaltando, contudo no § 1º deste dispositivo que *“o recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência de outros tributos não contemplados expressamente acima, nem de situações peculiares de tributos previstos em operações específicas, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.”*

Diz que se é assim, sem adentrar na desconfiguração dos propósitos do regime Simples Nacional, a hipótese de antecipação parcial não se inclui na exceção da alínea “a”, § 1º, inciso XIII do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, conforme transcrição que apresenta. Acrescenta que além de não fazer a comprovação do recebimento das mercadorias de que tratam as informações do SINTEGRA utilizado, a simples entrega de parte cópias das notas fiscais que foram objeto de cobrança não tem o condão de provar a circulação da mercadoria e a consequente sujeição ao regime tributária da antecipação e/ou substituição tributária.

Aduz que da leitura da acusação fiscal *“Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”*, se induz que se as mercadorias estão sujeitas à substituição tributária, pela sua própria sistemática, uma vez retido o tributo pela sua integridade, no máximo, seria cabível a multa de 1% (um por cento), sob pena de cobrança em duplicidade, mas sem as cópias das notas fiscais isso também não se pode aferir.

Frisa que havendo retenção do ICMS integral e o seu repasse a menos ao Estado, é cediço que o adquirente não tem nada a acrescentar, uma vez que somente deve complementar se o valor for retido for a menos ou antecipar o recolhimento se a retenção não foi feita, até porque o vínculo estabelecido entre o substituto e o Estado não é de relação jurídica tributária em sentido estrito, na medida que a obrigação de pagar tributo é do substituído e não do substituto, apresentando-se este como mero agente arrecadador, em que lhe atribui apenas o dever de reter e repassar aos cofres públicos o valor devido pelo substituído. Acrescenta que os efeitos de não cumprimento regular dos deveres impostos ao substituto não podem recarir sobre o substituído, a exemplo, do fato de não repasse dos valores retidos.

Observa que a retenção de tributo pelo valor integral submetido à substituição tributária conforme do dever de reter, encerra-se a fase de tributação, indicando a necessidade de o Fisco na lavratura do Auto de Infração precisar essas circunstâncias.

Diz que uma vez que a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição tributária exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, salvo quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo substituto no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário, nesta hipótese, recolher o imposto sobre as referidas parcelas.

Salienta que a Fiscalização lhe entregou apenas cópias de DANFE e NF do exercício de 2009, sem fazer prova do trânsito das mercadorias ou do recebimento pelo indicado destinatário, bem como fez entrega de cópias de parte do exercício de 2010, inclusive fazendo constar cobrança de antecipação tributária a Nota Fiscal nº 38003 (fl. 458 do PAF), de 23/09/2010 de material de propaganda (CFOP 6949), além de não apresentar as cópias das seguintes Notas Fiscais: 112782; 34025; 414366; 8287; 290207; 5646; 212758; 216679; 218615; 222419; 222420; 21275; 338813; 227567; 338897; 228211; 18674; 232968; 38002; 38003; 96520; 96520; 7566; 295.

Registra que em relação ao exercício de 2011, a Fiscalização incluiu devoluções como pressuposto de cobrança antecipada como as Notas Fiscais nºs 15428 (fl. 21 do PAF); 15429 (fl. 22 do PAF); 5485 (fl. 24 do PAF); 186; 40287 (v. fl. 31 do PAF); 235 (fl. 47 do PAF); 236 (fl. 48 do PAF); 85378 (fl. 291 do PAF); 48970, assim como não apresentou as cópias das NFs e DANFE, de 77804; 84914; 24610; 62937; 107587; 96224; 161556; 97447; 174286; 62687; 110267; 99529; 85125; 101518; 16670; 262082; 34704; 6003; 72113; 72658; 37715; 219940; 215621; 79024; 319941; 8909; 136028; 148840; 85378; 157502; 337743; 337763; 339591; 312703; 115936; 141311; 55338; 113092; 8019; 155699; 245193; 247572; 23912; 24241; 26028; 123321; 99951.

Destaca que muito embora vivendo na era digital e sejam Nota Fiscal Eletrônica - NFe e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE documentos fiscais, sem sombra de dúvidas, eles somente constituem provas indiciárias, não tendo poderes para transferir o ônus da prova incumbida ao Fisco, nos termos do artigo 333, do Código de Processo Civil - CPC, de forma que a lavratura de Auto de Infração, baseado nas notas fiscais relacionadas no SINTEGRA, não obstante tratar-se de ato administrativo e de sua legitimidade até a sua declaração de invalidade, não libera o Fisco de provar a efetiva realização das operações registradas nesses documentos fiscais.

Afirma que o ônus de provar que o ato é ilegítimo não pertence ao contribuinte, sob pena de pretender-se que este faça prova negativa ou prova impossível ou excessivamente difícil de ser produzida. Acrescenta que conforme visto o CPC adotou a teoria estática de distribuição do ônus da prova, sendo que, de acordo com essa teoria a prova é distribuída previamente de maneira imutável pelo legislador, ou seja, o ônus da prova é de quem alega. Destaca que o certo é que em matéria tributária a prova é de quem acusa, no caso, o Fisco, assim como que inexiste, no sistema constitucional brasileiro, fundamento para a criação válida de ficções. Invoca e reproduz lição de Paulo de Barros Carvalho, nesse sentido.

Ressalta que admitir-se legítimo o lançamento com base no relatório SINTEGRA é fazer tábula rasa dos princípios que regem a prova, os da estrita legalidade e da tipicidade da tributação.

Frisa que as inapropriadamente chamadas presunções mistas, por sua vez, também não encontram aplicação na esfera tributária, pois, sendo ilididas por apenas alguns meios de prova, legalmente especificados, violam não apenas o princípio da legalidade e da tipicidade tributária, mas, também, o princípio constitucional da ampla defesa. Caso a legislação imponha essa forma presuntiva, ou mesmo a chamada presunção legal absoluta, deve sua aplicação dar-se como se estivesse diante de presunção relativa, permitindo qualquer produção probatória em contrário.

Destaca que é preciso, portanto, demonstrar-se que a ocorrência do indício é prova da concretização da hipótese de incidência, de modo que, quando não se consiga estabelecer relação de causalidade entre o indício e o fato presumido, não há que falar em presunção simples. Menciona e transcreve lições de Moacyr Amaral Santos e Miguel Reale Júnior. Diz que se infere que o emprego de indício, por si só, para fins de constituição do fato jurídico tributário é indevido.

Salienta que vige no processo tributário o princípio da verdade material, podendo investigar para apurar a verdade real, ainda que prevaleça o interesse público sobre o particular, isso nunca poderá se dar em prejuízo dos direitos individuais previstos na Constituição, mesmo porque o respeito aos direitos individuais como dos contribuintes, como objeto estatal, torna-se interesse público. Acrescenta que é evidente que o objetivo estatal é a recuperação de impostos, sem que isso não implique em desrespeitar as garantias individuais, bem como em exigências fiscais sem o devido processo legal, com evidente prejuízo ao contribuinte e o próprio Estado, pois a este cumpre fazer aquilo que a lei determina.

Sustenta que no caso do Auto de Infração em discussão, o autuante não provou a sua acusação fiscal, pois as cópias juntadas não provam a descrição da supostas infrações, mas tão somente confirmam tratar-se de indícios necessários a ser pesquisados, mormente ante a alegação de cerceamento de defesa tenha tentado sanar a nulidade com a apresentação das cópias das notas fiscais.

Lembra ainda que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei”* (art. 5º, II, da CF/88), tal preceito foi repetido para fins especificamente tributários, prescrevendo no art. 150, I, do Texto Supremo que *“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 995 a 1.002), consignando que o autuado alega que as listagens recebidas da fiscalização, teriam sido elaboradas com base nas informações do SINTEGRA.

Afirma que a autuação foi feita com base em Notas Fiscais Eletrônicas Autorizadas extraídas do Sistema de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Diz que a própria Ordem de Serviço tem em seu texto: *“Os contribuintes foram selecionados baseando-se em seus valores de entrada interestadual (NFE) e recolhimento da antecipação tributária para os anos de 2009 a 2011, e indicados para fiscalização os estabelecimentos que apresentaram valores de compras em 2011 superior a R\$50.000,00 e arrecadação incompatível com esse valor.”*

Destaca que a exigência tributária está amparada em Nota Fiscal Eletrônica, NF-e, introduzida na legislação tributária através do Ajuste Sinief nº 07/05, o qual inaugurou um capítulo inédito no ordenamento das relações sujeitas a essa nova modalidade de documentação fiscal, tendo como principal objetivo priorizar o combate a sonegação fiscal.

Assim, em consonância com os dispositivos de regência dessa matéria, o documento que traduz o fato gerador da obrigação tributária é a NF-e, regularmente emitida, antes do início da circulação da mercadoria, por contribuinte devidamente autorizado pelo Fisco, com o respectivo número de protocolo de autorização, isto é, a chave de acesso da NF-e para consulta de sua autenticidade no site www.nfe.fazenda.gov.br, nos termos da Cláusula primeira, do referido ato normativo, cujo teor reproduz.

Diz que desse modo, o nascimento do fato gerador é documentado por meio da emissão da respectiva NF-e da operação realizada, da qual resultarão os registros contábeis e fiscais necessários à apuração mensal do ICMS do contribuinte.

Afirma que os referidos documentos fiscais se encontram revestidos das formalidades legais que autorizam a presunção de regularidade quanto à sua emissão, contendo, inclusive, os números correspondentes a sua chave de acesso ao site da Receita Federal do Brasil, elemento obrigatório que indica que o documento eletrônico foi enviado pela empresa, e devidamente autorizado pelo Fisco, comprovando que a operação atendeu as exigências legais necessárias a sua emissão.

Salienta que o impugnante afirma à fl. 665 que: *“No levantamento ora impugnado o fiscal não entregou as provas necessárias e indispensáveis à demonstração das supostas infrações, porquanto, não atende ao devido processo legal.”*

Assevera que foram entregues ao contribuinte no momento da ciência do Auto de Infração, cópias dos Demonstrativos elaborados para cálculo do ICMS devido de Antecipação Total, conforme fls. 19, 391, 564 e Antecipação Parcial conforme fls. 378, 391 e 561.

Quanto às Notas Fiscais Eletrônicas, sustenta que foram enviadas cópias destas para o endereço da empresa e foram recepcionadas em 26/07/2012, via postal, conforme comprovante (AR) à fl. 699 e afirmação do próprio autuado à fl. 702, tendo sido reaberto o prazo de defesa, conforme se verifica à fl. 698.

Consigna que o autuado alega também que não há comprovação de que o estabelecimento recebeu as mercadorias. Diz que tendo em vista o grande número de Notas Fiscais, foi feita circularização, por amostragem, junto a alguns fornecedores, tendo sido constatado o efetivo recebimento das mercadorias, conforme comprovantes às fls. 729 a 980.

Observa que o autuado argumenta sobre “... a necessidade de diferenciar as notas fiscais e valores a que se refere à substituição tributária e que se refere à antecipação tributária.”, entretanto, afirma que isso está evidente nos Demonstrativos elaborados separados por infração – Demonstrativo de Apuração de Antecipação Total conforme fls. 12 a 19, 386 a 391, 563 a 564 e Demonstrativo de Apuração do ICMS – Antecipação Parcial como se pode comprovar às fls. 378 e 561.

Menciona que a empresa também afirma que “A aquisição de mercadorias subsumida às disposições da substituição tributária em que seja substituído o tributo em sua totalidade encerra a fase de tributação...”. Diz que as Notas Fiscais Eletrônicas objeto do presente Auto de Infração são de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto. Dessa forma, a autuação tem como base o art. 371 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia aprovado pelo Decreto nº 6284/97, cuja redação transcreve. Invoca e transcreve o art. 8º, da Lei nº 7014/96, bem como o art. 352 do citado Regulamento do ICMS do Estado da Bahia aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Observa que o art. 353, inciso II, item 32, do citado RICMS/97, determina que “CALÇADOS NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405” (Lei nº 8.534/02) é mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária.

Consigna que a substituição tributária, nesse caso, é uma modalidade de substituição objetiva, que ocorre em razão do produto, e para um determinado produto se enquadrar nesse regime deverá possuir a NCM e a descrição de acordo com a norma tributária vigente. Acrescenta que desse modo, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigência do ICMS referente à substituição tributária da mercadoria calçados com base em Notas Fiscais Eletrônicas com a NCM e descrição conforme determina os dispositivos legais acima citados, anexadas aos autos às fls. 20 a 377, 392 a 560, 565 a 660.

Esclarece que foram aplicadas as MVA's (Margem de Valor Adicionado) constantes do item 34 do Anexo 88 do mesmo RICMS/97, considerando o respectivo exercício em que ocorreu a operação, conforme determina o art. 61 inciso II alínea “a” da norma citada, cuja transcrição apresenta.

Quanto à alegação defensiva às fls. 669, 670 e 706 de que “... a hipótese de antecipação parcial não se inclui na exceção da alínea “a”, § 1º inciso XIII do Art. 13 da Lei Complementar nº 123/06...”, informa que foi cobrada a Antecipação Parcial conforme determina o Art. 352-A § 8º do mencionado RICMS/97, cuja redação reproduz.

Observa que o art. art. 386 do mencionado Regulamento determina que o recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido, nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal, sem encerramento da tributação (antecipação parcial), hipótese em que será

exigida a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor, sem prejuízo das reduções previstas nos §§ 2º, 4º, 5º e 6º do art. 352-A.

No que concerne à alegação defensiva atinente à NF-e nº 56972 de 18/01/2011 constante à fl. 23, diz que se refere à mercadoria “MOCHILA NCM 4202.9”, enquadrada no regime de substituição tributária, conforme prevê o art. 353, inciso II, item 38, do RICMS/97. Acrescenta que foi aplicada a MVA constante do item 41 do Anexo 88 do mesmo RICMS/97.

No que tange ao exercício de 2010, com relação às Notas Fiscais de nºs 112782, 34025, 114366, 8287, 290207, 5646, 212758, 216679, 218615, 222419, 222420, 21275, 339813, 227567, 338897, 228211, 18674, 232968, 38002, 96520, 7566 e 295 mencionadas à fl. 707, registra que acata a argumentação defensiva, em razão da falta das cópias das referidas notas fiscais. Quanto à Nota Fiscal nº 38003 citada à fls. 707, acata o argumento defensivo por se tratar de material de propaganda, o que gerou novo Demonstrativo do exercício de 2010, constante às fls. 990 a 994 com novo valor de ICMS de R\$102.498,73.

Relativamente ao exercício de 2011, no que tange às Notas Fiscais nºs 15428, 15429, 5485, 40287, 235, 236, 85378 citadas às fls. 707, consigna que acata a argumentação defensiva, por se tratar de Notas Fiscais de Devolução de venda, gerando novo Demonstrativo do exercício de 2011, constante às fls. 982 a 989 com novo valor de ICMS de R\$202.168,34.

Quanto às Notas Fiscais nºs 77804, 84914, 24610, 62937, 107587, 96224, 161556, 97447, 174286, 110267, 99529, 85125, 101518, 16670, 262082, 34704, 6003, 72113, 72658, 37715, 219940, 215621, 79024, 319941, 8909, 136028, 85378, 157502, 337743, 337763, 339591, 312703, 115936, 141311, 55338, 113092, 8019, 155699, 245193, 247572, 23912, 24241, 26028, 123321, 99951, afirma que constam às fls. 62, 76, 115, 130, 134, 139, 142, 146, 155, 167, 168, 171, 175, 176, 183, 210, 216, 227, 228, 245, 246, 250, 258, 259, 266, 279, 291, 297, 308, 309, 311, 319, 329, 330, 331, 343, 344, 354, 356, 363, 366, 370, 371, 372, 374 e 375, respectivamente.

Com relação às Notas Fiscais nºs 62687 e 148840, informa que não fazem parte da relação de Notas Fiscais objeto do presente Auto de Infração.

Finaliza consignando que diante do exposto e considerando os novos Demonstrativos constantes às fls. 982 a 994, mantém o Auto de Infração opinando pela sua procedência no valor de R\$331.354,33.

Cientificado sobre a informação fiscal (fls. 1.004/1.005), o autuado se manifestou (fls. 1.009 a 1.012), afirmando que as razões do autuante somente comprovam o acerto da impugnação, pois foi impedido de apresentar a sua versão quanto aos fatos e afirmações da Fiscalização pela falta de entrega de cópias de notas fiscais que diz terem sido referente a mercadorias adquiridas sem pagamento do tributo, com apresentação posterior de parte das acusações, sem demonstrar o recebimento das mesmas pelo contribuinte.

Diz que, na verdade, o autuante, de forma unilateral, altera seus demonstrativos incluindo e excluindo cópias de documento fiscais, que termina por tumultuar e impedir o exercício regular da defesa, muito embora ele mesmo reconheça em grande parte que a argumentação defensiva procede, em que pese descrever supostos fatos que diz ter infringido a legislação e a sua afirmação de que a listagem de notas fiscais teria sido entregue com a autuação.

Assevera que as informações e o próprio lançamento fiscal confirmam que as listagens recebidas da Fiscalização as quais fazem parte de “informações do SINTEGRA”, foram utilizadas aleatoriamente, sem nenhum critério e prova das supostas infrações.

Aduz que a exigência fiscal distorce os arts. 114, 141 e 142 e seu parágrafo único, CTN, art. 1º do Decreto Lei nº 406/68 e art. 150, I, da Constituição Federal, na medida em que transfere para o contribuinte a produção de prova negativa.

Diz que o autuante alega que as provas das infrações teriam sido entregues ao contribuinte no momento da ciência do Auto de Infração, bem como através de via postal para o seu endereço, o que afirma não ocorreu, como se bastasse simples listagem de documentos e suas cópias.

Frisa que o autuante menciona que fora feita a circularização por meio de amostragem junto aos fornecedores e constatado o efetivo recebimento das mercadorias pelo autuado, sem que essas provas tenham sido colacionadas.

Assinala que o autuante alega que também teria sido diferenciado as mercadorias sujeitas a substituição tributária daquelas mercadorias sujeitas à antecipação tributária nos demonstrativos por ele elaborados, cuja autuação teria sido baseada no RICMS/97, nos arts. 386, 371, 355, 353, 352, 352-A, 125 e 61.

Assevera, no entanto, que à luz dos demonstrativos recebidos não é o que se constata, pelo fato de que os documentos a que se referem às acusações devem ser fornecidos ao contribuinte para que possa exercer seu direito de defesa.

Observa que em relação à Nota Fiscal nº 56972, o autuante afirma que diz respeito à mercadoria sujeita à substituição tributária, cujo cálculo do tributo fora aplicada a MVA correspondente ao item 41 do Anexo 88 do RICMS/97.

Já no que tange ao exercício de 2010, diz que o autuante acata as razões de defesa referentes às Notas Fiscais nºs 112782, 34025, 114366, 8287, 290207, 5646, 212758, 216679, 218615, 222419, 222120, 21275, 339813, 227567, 338897, 228211, 18674, 232968, 38002, 96520, 7566 e 295.

Consigna que obtempera o autuante que as Notas Fiscais nºs 77804, 84914, 24610, 62937, 107587, 96224, 161556, 97447, 174286, 62687, 110267, 99529, 85125, 101518, 16670, 262082, 34704, 6003, 72113, 72658, 37715, 219940, 215621, 79024, 319941, 8909, 136028, 148840, 85378, 157502, 337743, 337763, 339591, 312703, 115936, 141311, 55338, 1139, 092, 8019, 155699, 245193, 247572, 23912, 24241, 26028, 123321, 99951, teriam constado no Auto de Infração originário, o que afirma não ter ocorrido.

Quanto às Notas Fiscais nºs 62687 e 148840 consigna que o autuante informa que estas não fariam parte da relação de notas fiscais objeto do Auto de Infração, concluindo com os novos valores que ele considera devidos.

Sustenta que ao contrário, é nulo o lançamento de ofício por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, nos termos do art. 18 do RPAF/99, legitimado pelo art. 5º, inciso XXXIV e LV da CF, pois não lhe garante o direito ao contraditório e à ampla defesa, tanto na via judicial como na administrativa.

Salienta que o art. 142 do CTN, ao disciplinar a constituição do crédito tributário, estabelece que a autoridade tributária, antes de constituir, deve verificar e provar a ocorrência do fato gerador.

Assevera que os fatos apontados não se tratam de falhas processuais sanáveis. Acrescenta que a utilização das informações do SINTEGRA para exigência do tributo estadual já tem orientação clara quanto aos seus critérios, pois obtidas as provas documentais ou não apresentadas ao contribuinte os elementos considerados para possibilitar o exercício da ampla defesa, o lançamento é inválido.

Lembra que o processo administrativo busca a verdade material relativa aos fatos tributários, tendo por finalidade primeira garantir a legalidade da apuração do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar de forma exaustiva se, de fato, ocorreu a hipótese prevista na norma, verificando aquilo que é realmente verdade, independentemente do alegado e provado, como se espera do contribuinte.

Conclui reiterando em todos os seus termos a defesa inicial e requer que o Auto de Infração seja julgado procedente [improcedente].

VOTO

Inicialmente, cabe-me apreciar a arguição de nulidade do lançamento de ofício, por cerceamento do direito de defesa, em razão de mesmo com a apresentação de inúmeras cópias de notas fiscais, elas não têm o condão de provar que houve a efetiva circulação de mercadorias sujeitas ao

regime da substituição ou antecipação, nem revelam certeza alguma de que as mercadorias descritas nas notas fiscais teriam sido adquiridas e sido entregues.

De fato, não deixa de ter razão o autuado quando argumenta que a simples apresentação de cópia das notas fiscais não tem o condão de provar a efetiva circulação de mercadorias quando obtidas mediante o sistema SINTEGRA. Assim tem decidido o CONSEF quando não há nos documentos fiscais os elementos indispensáveis à comprovação da operação de aquisição da mercadoria.

Em verdade, apenas quando as notas fiscais são obtidas através do sistema CFAMT é que o CONSEF tem entendido que a operação de circulação resta comprovada com a retenção no posto fiscal da via destinada ao Fisco, sendo suficiente e necessário apenas a oferta de cópia das notas fiscais ao autuado que, no caso, figura como destinatário, para assegurar-lhe o direito de ampla defesa.

No caso exame, apesar de o levantamento levado a efeito pelo autuante ter sido feito com base em Notas Fiscais Eletrônicas Autorizadas obtidas através do Sistema de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, verifica-se que estas foram regularmente emitidas pelos fornecedores, contribuintes devidamente autorizados pelo Fisco com o respectivo número da chave de acesso da NF-e para consulta de sua autenticidade no sítio da Receita Federal do Brasil, comprovando que o documento eletrônico foi enviado para um destinatário.

Portanto, é indubitável que as Notas Fiscais Eletrônicas arroladas na autuação foram emitidas e acobertaram operações de circulação de mercadorias, residindo o cerne da questão no fato de se identificar se o verdadeiro destinatário das mercadorias foi o autuado, haja vista que nos documentos fiscais constam todos os seus dados, a exemplo, de CNPJ, Inscrição Estadual, endereço, etc. ou, se outro destinatário que em conluio com o emitente da nota fiscal, indicou de má-fé os dados do autuado.

Particularmente, no caso em exame, constato que as Notas Fiscais Eletrônicas além de conterem todos os dados do autuado, também contêm outros dados que possibilitam identificar a efetiva entrega das mercadorias no seu estabelecimento.

Assim é que, verifico claramente nas notas fiscais a identificação das empresas transportadoras, a exemplo, da Transportadora Rapidão Cometa, TNT Transportes, Patrus Transportes, sendo que, nos Conhecimentos de Transportes acostados pelo autuante às fls. 730 e seguintes, constam a assinatura e carimbo do autuado confirmando o recebimento das mercadorias.

Outro aspecto relevante, no caso em exame, é que os emitentes – fornecedores – das notas fiscais arroladas na autuação mantêm relação comercial com o autuado, conforme comprovam os documentos “Consulta De Títulos” acostados pelo autuante, por amostragem, sendo possível constatar em tais documentos (fls. 771, 772, 773, exemplificativamente) a identificação dos fornecedores, o cliente – no caso, o autuado – e o número da duplicata.

Vale registrar que nos casos de simulação de entrega ou utilização de dados de outro cliente, invariavelmente, no campo da nota fiscal destinado ao transportador consta sempre a expressão “o próprio”. Além disso, outro fator relevante que se observa nos documentos fiscais arrolados na autuação é que as aquisições foram feitas com pagamento a prazo, ou seja, os emitentes acordaram em receber em parcelas, quando nos casos de simulação comumente consta como forma de pagamento a vista.

Importante registrar que o autuado recebeu cópias dos Demonstrativos elaborados pelo autuante referentes à infração 01, conforme fls. 19, 391, 564 e infração 02, conforme fls. 378, 391 e 561, assim como recebeu cópias das Notas Fiscais Eletrônicas, via postal, conforme comprovante (AR) à fl. 699 e registro feito pelo autuado à fl. 702, inclusive tendo sido reaberto o prazo de defesa de trinta dias, conforme se verifica à fl. 698.

Diante disso, não acolho a arguição de nulidade.

No mérito, constato que o autuante, acertadamente, contesta o argumento defensivo atinente à Nota Fiscal-e nº 56972 (fl. 23), haja vista que diz respeito à mercadoria “MOCHILA NCM 4202.9”, enquadrada no regime de substituição tributária, na forma prevista no art. 353, inciso II, item 38, do RICMS/97.

Quanto à argumentação defensiva atinente ao exercício de 2010, verifico que, acertadamente, o autuante excluiu da exigência fiscal as Notas Fiscais de nºs 112782, 34025, 114366, 8287, 290207, 5646, 212758, 216679, 218615, 222419, 222420, 21275, 339813, 227567, 338897, 228211, 18674, 232968, 38002, 96520, 7566 e 295, em razão da falta das cópias das referidas notas fiscais. Também acatou corretamente a alegação defensiva referente à Nota Fiscal nº 38003, por se tratar de material de propaganda.

Dessa forma, em face dos ajustes acima aduzidos, o valor do ICMS devido no exercício de 2010 passou para R\$102.498,73, conforme novo Demonstrativo elaborado pelo autuante de fls. 990 a 994.

No tocante ao exercício de 2011, constato que também acertadamente o autuante acatou a argumentação defensiva referente às Notas Fiscais nºs 15428, 15429, 5485, 40287, 235, 236, 85378, por se referirem a devolução de vendas, passando o valor do ICMS devido neste exercício para R\$202.168,34, conforme o Demonstrativo elaborado pelo autuante de fls. 982 a 989.

No que concerne à alegação defensiva atinente às Notas Fiscais nºs 77804, 84914, 24610, 62937, 107587, 96224, 161556, 97447, 174286, 110267, 99529, 85125, 101518, 16670, 262082, 34704, 6003, 72113, 72658, 37715, 219940, 215621, 79024, 319941, 8909, 136028, 85378, 157502, 337743, 337763, 339591, 312703, 115936, 141311, 55338, 113092, 8019, 155699, 245193, 247572, 23912, 24241, 26028, 123321, 99951, constato que assiste razão ao autuante, pois efetivamente constam às fls. 62, 76, 115, 130, 134, 139, 142, 146, 155, 167, 168, 171, 175, 176, 183, 210, 216, 227, 228, 245, 246, 250, 258, 259, 266, 279, 291, 297, 308, 309, 311, 319, 329, 330, 331, 343, 344, 354, 356, 363, 366, 370, 371, 372, 374 e 375, respectivamente.

No que tange às Notas Fiscais nºs 62687 e 148840, verifico também que tem razão o autuante, pois não foram arroladas na autuação.

Diante do exposto, a infração 1 é parcialmente subsistente no valor de R\$304.667,07, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante de fls. 982 a 989, 990 a 994.

No que tange à infração 2, observo que não procede à argumentação defensiva de que sem adentrar na desconfiguração dos propósitos do regime Simples Nacional, a hipótese de antecipação parcial não se inclui na exceção da alínea “a”, § 1º, inciso XIII do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06.

Isso porque, o art. 352-A, § 8º, do RICMS/97, claramente dispõe sobre a antecipação parcial nas entradas interestaduais de mercadorias adquiridas para comercialização por contribuinte optante pelo Simples Nacional, conforme a redação abaixo reproduzida:

“Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

(...)

§ 8º Os contribuintes enquadrados na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes ou não pelo Simples Nacional, deverão calcular a antecipação parcial decorrente de aquisições interestaduais nos termos da alínea “b” do inciso VII do art. 386, sem prejuízo das reduções previstas nos §§ 4º, 5º e 6º deste artigo.”

Portanto, não resta dúvida de que mesmo sendo optante pelo Simples Nacional o autuado está obrigado ao pagamento do ICMS por antecipação parcial, conforme exigido neste item da autuação.

Desse modo, como o impugnante não trouxe aos autos elementos capazes de elidir a acusação fiscal, este item da autuação é integralmente subsistente valor de R\$1.750,80.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210362.0004/11-0**, lavrado contra **JOSÉ VANILDO DE SOUZA MOTA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$306.417,87**, acrescido da multa de 50% sobre R\$5.626,69 e 60% sobre R\$300.791,18, previstas no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR